

〈論 文〉

ドイツ商法における製造原価規定と問題点

鶴 日出郎

目次

- I. はじめに
- II. 株式法と商法典における規定
- III. 製造原価規定の解釈と問題点
 - 1. 製造原価と個別費
 - 2. 1965 年株式法における解釈
 - 3. 個別評価原則と個別原価計算
 - 4. EC 第 4 号指令との関係
- IV. おわりに

I. は じ め に

ドイツ連邦共和国(BRD)の国会は、1985 年 12 月 19 日に欧州共同体(EC)第 4 号「資本会社の年度計算書類」、第 7 号「連結計算書類」および第 8 号「年度計算書類・連結計算書類の法定監査人の資格」の各指令の規定をとり入れた、貸借対照表指令法(Bilanzrichtlinien-Gesetz)を導入することを議決し、それに伴い、ドイツ(BRD)では商法、株式会社法、有限会社法、共同組合法、経済監査士法などが改正された。新商法典は 1986 年 1 月 1 日に施行され、現在に至っている。本稿のテーマである製造原価についてみると、「製造原価

というテーマは、貸借対照表における評価と同じくらい古い。」¹⁾といわれているが、「製造原価 (Herstellungskosten) という概念は、1931 年株式法の新追加条項においてはじめて現われたのであり、製造価格というそのときまで使われていた概念にとって代わったのである。しかし、1937 年株式法においても、1965 年株式法においても、それは定義されていない。」²⁾という指摘からわかるように、現行の新商法典第 255 条第 2 項で新たな規定が行われ、いわゆる商法による製造原価概念が明示されたのである。

この新商法典第 255 条での規定は、EC 第 4 号指令をドイツ国内法に変換したものであるといわれているが、新商法典での製造原価規定は、この第 4 号指令の製造原価規定と一致していないところがあるのではないかと指摘されるなど、今日、若干の問題点が指摘されている。

本稿ではドイツでの製造原価に関する商法上の概念規定とそれにかかわる問題点等を考察するのであるが、第 III 章の 2 で、1965 年株式法における製造原価の解釈を取り扱ったのは、「西ドイツにおいて、株式会社に関して設けられた法律は株式法である。以前は、商法の中の 1 編として編入されていたものを、1937 年に単行法として独立させたものである。……ところで、株式会社の計算に関する規定が、その全部をあげて株式法のなかに集中されているわけではない。特にドイツ商法の総則の商業帳簿に関する一般的規定が適用されていることを前提として理解してかからなければならない。」³⁾といわれるように、現在では別の法律となっている商法典と株式法であるが、現行の商法典での製造原価規定を理解するためには、1965 年株式法での製造原価に

1) Selchert, Friedrich W, Probleme der Unter-und Obergrenze von Herstellungskosten, BB, 1986, S. 2298.

2) Handwörterbuch des Rechnungswesens, Hrsg. von Erich Kosiol, Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, 1981, S. 725.

3) 忠 佐市「改正ドイツ株式法の会計規定」、『商学集志』第 39 卷 (2/3), 1969 年 10 月, 98~99 頁。

についての解釈を明確に理解する必要があると考えるからである。

II. 株式法と商法典における規定

本章では以前の株式法と現行の商法典における製造原価に関する規定をみる。

「1884年7月18日の株式法新追加条項によって、株式会社にとっては、すべての外部購入物に対する価値上限として“取得価格 (Anschaffungspreis)”が、また自己製造した財産対象物に対する最高価値として“製造価格 (Herstellungspreis)”が拘束力を持つようになった。1931年9月19日の帝国大統領の株式法命令 (Aktienrechtsverordnung) 以来、法律は“取得原価と製造原価” (“Anschaffungs-und Herstellungskosten”) について述べている。」⁴⁾ という論述からもわかるが、前章でみたように、ドイツにおいては、1931年に製造原価という用語が帝国大統領の株式法命令において使われたのである。それは、具体的には、「1931年株式法新追加条項は、製造原価の範囲に関してはじめて規定した。商法典第261条で次の規定が行われた。“製造原価を算定する場合には、減価償却の適当な範囲が考慮されてよいし、また、製造期間に生じている経営費用と管理費用の適当な部分が算入されてよい。販売費はその場合には、経営費用および管理費用の構成要素とはみなされない”。1937年株式法は第133条第1項でこの定義を引き継いだ。」⁵⁾ と指摘される。

1937年の株式法は、1931年の株式法の追加条項を受けて、第133条第1項で製造原価を次のように規定している。

「第131条AのIとIIの1から4までの固定資産の対象物は、最高でも、

4) Boelke, Wilfried, Die Bewertungsvorschriften des Aktiengesetzes und ihre Geltung für die Unternehmen in anderer Rechtsform, 1970, S. 97.

5) Kurt van der Velde, Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz, 1960, S. 58.

取得原価ないし製造原価で評価される。取得原価あるいは製造原価よりも低い価値を持つ場合でも、価値喪失額の部分を、使用または利用の予定した全期間に配分する場合に、各営業年度に対して生じる価値喪失の配分額を控除したり、価値修正費という形で計上するときには、取得原価または製造原価でもって評価してよい。製造原価の計算に際しては、損耗およびその他の減価の適当な範囲と製造期間に生じている経営および管理費用の適当な部分を算入することが認められる。販売費用は経営および管理費用とはみなされない。」⁶⁾

つぎに、1965 年株式法は第 153 条固定資産の対象物の評価の第 1 項と第 2 項で製造原価について次のように規定している。「(1)固定資産の対象物は第 154 条による減価償却または価額修正だけ控除した取得または製造原価で計上されなければならない。増加は取得または製造原価をもって記入されなければならない。(2)製造原価を計算する際には、損耗その他の減価の適当な範囲と製造期間に生じている経営および管理費用の適当な部分を算入することが認められる。販売費用は経営および管理費用とはみなされない。」⁷⁾ また同法は、第 155 条流動資産の対象物の計上価額の第 1 項で次のように規定している。「(1)流動資産の目的物は、これより低い計上価額が第 2 項により要請されず、または第 3 項および第 4 項により許容されない限り、取得または製造原価で計上されなければならない。製造原価の計算については第 153 条第 2 項が適用される。以下省略。」⁸⁾

6) 大隅健一郎，八木弘，大森忠夫，『独逸商法（III）』有斐閣，1956 年，331 頁。同書には原文と訳文が掲載されているが、訳文を現代的な表記に改めると同時に、一部修正のうえ引用している。

7) 慶応義塾大学商法研究会訳『西独株式法』慶応義塾大学法学研究会，1976 年，283 頁。なお、同書を一部修正のうえ引用している。

8) 慶応義塾大学商法研究会訳，同上書，287 頁。なお、同書を一部修正のうえ引用している。

最後に 1985 年に制定された現行の商法典における製造原価の規定をみる
が、これは EC 第 4 号指令をドイツ法へ言い換えたものであるといわれている。
この第 4 号指令においては、第 35 条「固定資産の対象物は、取得原価ま
たは製造原価で評価されるべきである。」⁹⁾ と、第 39 条「流動資産の対象物は、
取得原価または製造原価で評価されるべきである。」¹⁰⁾ とで、固定資産と流動
資産の評価についてふれているが、製造原価については、第 35 条第 3 項の a
と b で次のように規定している。「a. 製造原価に含まれるものには、原材料、
補助材料および工場消耗品の取得原価の他に、個々の製品に直接的に賦課で
きる原価がある。b. 個々の製品に間接的にのみ賦課できる原価は、それが
製造期間内に発生している限り、その適当な部分を製造原価に加算してもよ
い。」¹¹⁾

上記の指令を受けて、現行の商法典は第 255 条の第 2 項と第 3 項で、製造
原価について次のように規定している。「(2) ¹⁾製造原価とは、財産対象物の製
造のため、財産対象物の拡張のため、あるいはその原状を超える著しい改良
のために、物財の費消および用役の使用によって生じる出費である。²⁾製造原
価には、材料費、製造費、および製造特別費が含まれる。³⁾製造原価の計算に
当たっては、必要な間接材料費、必要な製造間接費、および製造に起因する
固定資産の価値費消の適当な部分をも算入することが認められる。⁴⁾一般管
理費ならびに経営の社会的施設に対する出費、任意の社会的給付に対する出
費、および経営老齢年金のための出費は、算入される必要がない。⁵⁾第 3 文お
よび第 4 文にいう出費は、その出費が製造期間内に発生する限りにおいての
み、考慮することが認められる。⁶⁾販売費は製造原価に算入されてはならな

9) Entwicklung der 4. EG-Richtlinie, Hrsg. von Lothar Schruoff, 1986, S. 165. なお、
欧州共同体第 4 号指令は、山口幸五郎編『EC 会社法指令』同文館、1984 年にも翻訳さ
れている。

10) Ebd., S. 179.

11) Ebd., S. 169.

い。(3)¹⁾他人資本利子は、製造原価には属さない。²⁾財産対象物の製造資金のために使用される他人資本の利子は、それが製造期間に発生する限りにおいて、計上することが認められる。この場合に、その利子は、財産対象物の製造原価とみなされる。」¹²⁾

以上のような製造原価規定に関する法律上の経過をふまえて、次章では、現行の商法典での製造原価規定を考えるうえで理解をしておくことが必要であると思われる事項と、最近指摘された問題点を考察する。

III. 製造原価規定の解釈と問題点

1. 製造原価と個別費

本章では、最初に製造原価や個別費の概念について整理しておく。

「製造原価 (Herstellungskosten) は、取得原価 (Anschaffungskosten) に関連して、しばしば同時に使われる。財産対象物を外部から取得するときには、取得原価が使われるけれども、貸借対照表を作成する企業によって生産される財産対象物の評価が問題となるときには、製造原価が使われる。それゆえ、製造原価というのは、“対象物を外部から購入するのではなく、自己製造したとき”の取得原価に対する代用物 (Substitut) である。」¹³⁾ という指摘からわかるように、製造原価は財産対象物を企業内で生産する場合に使う概念であることがわかる。しかし、「製造原価は貸借対照表法における意味ではパガトリッシュな性質である。したがって、貸借対照表法での“製造原価”と原価計算の“製造原価”とは厳密に区分されるべきである。」¹⁴⁾といわれる

12) 宮上一男, W・フレーリックス監修『現代ドイツ商法典』森山書店, 1992 年, 37 頁。

13) Knop, Wolfgang/Küting, Karlheinz/Weber, Claus-peter, Die Bestimmung der Wertuntergrenze der Herstellungskosten nach dem Entwurf eines Bilanzrichtlinien-Gesetzes, DB, 1985, S. 2517.

14) Hilke, Wolfgang, Bilanzpolitik, 1991, S. 113.

ように、商法典第 255 条における製造原価を考える際には、付加原価のように支出を伴わない経済価値の消費は製造原価には算入してはいけないことに留意せねばならない。

つぎに製造概念についてであるが、ゼルヘルト (Selchert) は、「文献および実務上の用語法によると、対象物 (Gegenstand) の発生に対する経過が製造 (Herstellung) と呼ばれる。」¹⁵⁾と述べており、また、キューティング (Küting) は、「製造 (Herstellung) は、学問的にも、日常用語においても、単一的には使われず、しばしば “Erzeugung”, “Fertigung”, “Produktion” という概念と同一視される。製造の特徴は、当初の消費財が販売給付へ変えられるということである。」¹⁶⁾と述べている。さらにリュック (Lück) は、「経営経済的には、製造 (Herstellung) という概念は、本来の製作過程という意味での加工 (Fertigung) の概念としてのみ理解されるべきではなく、生産の包括的な概念として理解されるべきである。つまり、生産要素の調達、輸送、保管が含まれるが、販売領域にある完成品の保管は含まれない。すなわち、製造原価は生産の開始から財産対象物の完成までのすべての出費を包括している。」¹⁷⁾と要約している。これらの論者の定義から、製造原価は生産要素の調達から財の完成までを含んでいる概念であることがわかる。しかし、「販売共通費と製造共通費との区分は明確には行うことができない場合がある。通常は、完成品の保管費用は販売費になる。しかし、それが生産プロセスの構成要素であるときには製造原価になる。」¹⁸⁾といわれるように、保管が生産工程の一部として理解されるべき場合には、保管費用は製造原価とされること

15) Selchert, Friedrich W, a.a.O., S. 2299.

16) Küting, Karlheinz, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten, BB, 1989, S. 591.

17) Lück, Wolfgang, Rechnungslegung nach Handels-und Steuerrecht, 1990, S. 387.

18) Hilke, Wolfgang, a.a.O., S. 117.

に留意せねばならない。これに関して、キューティングは、「保管プロセスが、必要とされる熟成プロセスであり、また長期の保管によって品質が向上する財産対象物（例えば、木材、ワイン、ウイスキー）の場合には、貸借対照表作成上は製造工程としての保管が問題になる。」¹⁹⁾として、事後的製造原価 (nachträgliche Herstellungskosten) が存在することを指摘している。

さて、前章でみたように、商法典第 255 条第 2 項は、製造原価の最小範囲は、製造の個別費から構成されるとしているが、「商法典第 255 条第 2 項は、商事貸借対照表においては、いわゆる個別費だけが算入義務のある製造原価に含まれるということを示している。しかし、そこでは、個別費によって何が意味されているかは不明なままである。」²⁰⁾といわれるように、個別費の概念を明確にする必要がある。「個別費は関係対象 (Bezugsobjekt) に直接的に賦課できる原価であり、共通費は配賦 (Schlüsselung) という方法でのみ、その割当額が個々の関係対象に負担される原価である。」²¹⁾という見解や、「個別費は生産プロセスの中で個々の製品に対して直接的 (direkt) に保持され、記帳される原価であり、“直接的に賦課できる (unmittelbar zurechenbar)” は、“直接的に把握する (unmittelbar erfaßt)” をまさに意味している。」²²⁾という論述からわかるように、個別費は製品に対する直接的な賦課あるいは直接的な把握ということにその特徴がある。しかし、例えば、労務費との関係で考えれば、「いわゆる出来高給とその目標達成割増金だけが、原則的には個別費とみなされるべきである。しかし、この賃金形態はドイツ連邦共和国で

19) Küting, Karlheinz, a.a.O., S. 592.

20) Moxter, Adolf, Aktivierungspflichtige Herstellungskosten in Handels-und Steuerbilanz, BB, 1988, S. 937.

21) Adler, H/Düring, W/Schmaltz, K, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl, 1987. Bd I. Tz. 165, 166zu § 255. 同じく, Knop, Wolfgang/Küting, Karlheinz/Weber, Claus-peter, a.a.O., S. 2517.

22) Moxter, Adolf, a.a.O., S. 940.

はごくまれであり、すべての労務費の圧倒的な部分は共通費の性格を持っており、したがってこの原価は、借方計上義務があるのではなく、借方計上能力を持つにすぎない。」²³⁾といわれるように、労務費においては個別費というのは、きわめて限定的なものになることが指摘される。

2. 1965 年株式法における解釈

1965 年株式法での製造原価規定は前章でみたが、「以前の法律とは対照的に、商法典第 255 条の第 2 項と第 3 項は、製造原価の概念と範囲を法律上、明確に規定している。」²⁴⁾といわれるように、1965 年株式法は製造原価については現行の商法典ほど明確には規定していない。この理由としてデェレラー (Döllerer) は、「借方計上義務のある製造原価を決める場合には、株式法第 153 条第 2 項の本文で十分であるのではなく、正当な製造原価に対する問題が出される。これは法律の生成史とも一致する。立法者は、製造原価の共通費部分はいかなる範囲にあるのかという問題に対して明確に答えようとしたのではなく、正しい答えを見つけることは、学説と判例に委ねているのである。」²⁵⁾と述べて、製造原価の構成要素等を決めるのは、学説と判例であることを指摘している。「株式法上の製造原価の算定にとっては、賦課可能な原価を変動費と固定費とに分けることが重要であったけれども、商法典第 255 条第 2 項の製造原価概念における賦課のための基準は、個別費と共通費という原価区分である。この二つの概念の組み合わせは、重なり合っている。個別費は常に変動費であるが、変動費は共通費でもありうる。固定費は常に共通費であるが、共通費は固定費あるいは変動費でありうる。」²⁶⁾といわれたり、

23) Küting, Karlheinz, a.a.O., S. 592.

24) Schneeloch, Dieter, Herstellungskosten in Handels-und Steuerbilanz, DB, 1989, S. 285.

25) Döllerer, Georg, Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, BB, 1966, S. 1407.

「文献上では、株式法での価値下限は、給付依存的原価の合計額……したがって、すべての変動費……と多くはみなされている。支配的な意見によると、固定共通費は製造原価の価値下限には含まれない。」²⁷⁾といわれるように、1965 年株式法では、変動費が製造原価の義務的構成要素であるとする考え方が支配的である。例えば、リュックは、1965 年株式法と 1985 年商法典での製造原価の比較を表(1)で示し、また変動費、固定費等と原価賦課計算との関係を表(2)で示している。

これらの表からわかるように、1965 年株式法と 1985 年商法典とでは、製造原価の上限に関しては差がないのであるが、製造原価の下限に関しては 1965 年株式法の方が算入される費目が多くなることがわかる。つまり、1965 年株式法では、変動材料共通費と変動製造共通費の変動費を製造原価に算入する

(1) 製造原価の比較²⁸⁾

	1985 年商法典	1965 年株式法
材料個別費	義務	義務
材料共通費 (変動費) (固定費)	可能 可能	義務 可能
製造個別費	義務	義務
製造共通費 (変動費) (固定費)	可能 可能	義務 可能
製造の特別個別費	義務	義務
管理費	可能	可能
任意の社会的コスト	可能	可能
販売費	禁止	禁止

26) Wöhe, Günter, Bilanzierung und Bilanzpolitik, 1987, S. 422.

27) Knop, Wolfgang/Küting, Karlheinz/Weber, Claus-peter, a.a.O., S. 2518.

28) Lück, Wolfgang, a.a.O., S. 394.

(2) 原価態様と原価の賦課可能性との関係²⁹⁾

原価態様			
無効費用		有効費用	
固定費		変動費	
共通費		個別費	
固定共通費	変動共通費	非真性共通費	個別費
原価賦課計算			

ことが義務として求められているのに対して、1985年商法典では、変動費は算入することが可能であるという算入選択権項目に変わっている。1985年商法典においては、算入義務があるのは個別費のみであり、算入選択権の幅が拡大している。また、すでにヴェーエ (Wöhe) も指摘していたが、「個別費は変動費であるが、変動費は個別費だけでなく共通費でもある。」³⁰⁾ということを見ると、1985年商法典では、1965年株式法よりも、製造原価はより小さく把握される可能性がある。

1965年株式法での製造原価は上記のように、変動的製造費用から構成されるとする代表的論者の一人にアルバッハ (Albach) がいる。ヴェーエは、「アルバッハは、製造原価の構成に関する1965年株式法第153条第2項の規定を部分原価計算の観点から解釈しており、またその際には、流動資産の対象物の製造原価として、減価償却費、経営費用、管理費用の固定的部分を借方計上してはいけなと結論づけている。」³¹⁾として、変動的製造費用をもって製造原価とするアルバッハの主張の論拠として、次の四点を示している³²⁾。

29) Ebd., S. 389.

30) Küting, Karlheinz, a.a.O., S. 588.

31) Wöhe, Günter, a.a.O., S. 423.

32) Wöhe, Günter, a.a.O., S. 423.

1. 流動資産への固定費のすべての配分は恣意的になり、それゆえ、貸借対照表の正当性の原則に反する。
2. 流動資産への固定費のすべての配分は、評価されるべき経済財の製造のためではなく、生産可能性の創造のためになされる支出の借方計上を示している。
3. 固定費の借方計上は、企業の収益状態に対して景気変動が持つ重要性を隠蔽する。
4. 固定費は期間原価である。この期間原価は期間収益から回収されるべきである。当該期間中に製造される製品への恣意的な配分によるこの原価のすべての借方計上は、将来の期間利益の借方計上を示している。したがって、それは実現原則に違反する。

アルバッハは、「実現原則 (Realisationsprinzip) によると、未実現の利益を表示してはいけないが、未実現の損失は表示せねばならない。したがって、それは評価方法の選択の自由を決定的に制限する。」³³⁾と述べて、正規の簿記の諸原則である、実現原則の基本的な理解を示した後で、固定費と変動費については、「実現原則によると、将来の利益を表示してはいけない。これは、手元にある半製品や製品の売却から得られる利益あるいはこの利益部分は、貸借対照表に表示してはいけないということを意味している。単位利益は販売収入と製品の製造のために必要な原価との差額である。これらの製品の生産によって引き起こされるそういう原価が必要である。生産プロセスの中にある半製品の生産と在庫している製品の生産によって変動費だけが、より厳密に言えば、個別費と変動的共通費だけが引き起こされる。固定費はこの製品の製造のためには必要ではない。それは、これらの製品が生産されないときにもまた発生しているであろう。したがって、半製品と製品の変動費だけ

33) Albach, Horst, Bewertungsprobleme der Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, BB, 1966, S. 378.

が、“生産コストの正しい写像”を伝える。これがそれらの製造原価である。……これに対して、固定費は期間原価である。この期間原価は期間利益から補償されるべきである。固定費は物質的な経済財、つまり、半製品や製品を生み出すのではなく、経営準備の原価としてこれらの製品を生産するという“具体的な可能性”だけを用意している。固定費は期間の生産準備を保証するためにのみ生じる。それゆえ、そのコストは期間利益から補償されるべきである。」³⁴⁾として、期間原価としての固定費を強調しており、「期間中に生産される製品への恣意的な配分によるこの原価のすべての借方計上は、将来の期間利益の借方計上を示している。したがって、それは実現原則に違反する。以上のことから、私は、株式法第 155 条によると、半製品と製品は変動費で評価されねばならないという結論になる。株式法第 153 条第 2 項に基づくと、半製品と製品に対する製造原価は変動費である。」³⁵⁾と述べて、実現原則との関係からも半製品や製品の製造原価は変動的製造費用でもって評価すべきであると主張している。

また彼は、株式会社である化学産業 4 社 (BASF, Bayer, Hoechst, Glanzstoff) と自動車産業 3 社 (VW, Daimler-Benz, Ford) の 1959 年から 1963 年までの総利益、税引後利益、年度余剰額を全部原価と部分原価で計算してもそれほど大きな差がでないことを例示した後で、全部原価計算は景気の状態を反映しないので製造原価は変動費で評価すべきであるとも主張するのであるが、その論拠については、「この結論は比較可能原則 (Vergleichbarkeitsprinzip) によっても修正されない。株式法第 149 条第 1 項によると、年度決算書は、会社の財産状態と収益状態へのできる限り確実な洞察を提供せねばならない。株式法第 160 条によると、その際には年度決算書の比較可能性が考慮されねばならない。半製品と製品の製造原価において固定費を借方計上

34) Ebd., S. 380.

35) Ebd., S. 381.

することは、損失を高い在庫有高を持つ期間から低い在庫有高を持つ期間へと移すことである。これは、流動資産の経済財の製造原価の固定費の借方計上は、年度決算書から景気変動の影響を除外するということを意味することになる。」³⁶⁾として、比較可能原則の観点からみても変動費による製品原価の評価には問題がないことを強調している。

3. 個別評価原則と個別原価計算

すでにみたように、1985 年商法典は製造原価の最小の範囲を個別費に求めているのであるが、この個別費での製品原価の評価に関しては、「個別費の算定に対する関係対象は、個々に生産される製品（原価負担者）を示している。これは個別評価の原則（商法典第 252 条第 1 項第 3 文）から生じる。」³⁷⁾と指摘されることに留意せねばならない。

商法典第 252 条は、「(1)年度決算書において表示される財産対象物および負債の評価に際しては、とくに次のことを適用する。1. 営業年度の開始貸借対照表における計上価額は、前営業年度の期末貸借対照表のそれと一致せねばならない。2. 評価に際しては、企業活動の継続性を前提としなければならない。3. 財産対象物および負債は、決算日に、個別に評価されなければならない。4. 評価は、慎重に行わなければならない。すなわち、決算日に至るまでに発生した、予見することのできるリスクおよび損失は、たとえ、それらのリスクおよび損失が決算日と年度決算書の作成日との間にはじめて知り得たとしても、すべて考慮されなければならない。利益は、それが決算日において実現されたものとなっている場合にのみ、考慮されなければならない。5. 営業年度の費用と収益とは、それに対応する収入支出の時点とはかわりなく、年度決算書において考慮されなければならない。6. 前記の

36) Ebd., S. 381.

37) Lück, Wolfgang, a.a.O., S. 390.

年度決算書において適用された評価方法は、維持されるものとする。(2)根拠のある例外事例においてのみ、第1項の諸原則から乖離することが認められる。」³⁸⁾という一般的评价原則を示した条文であり、この中の第1項第3文、“財産対象物および負債は、決算日に、個別に評価されなければならない”が、いわゆる個別評価の原則を規定したものである。

個別評価原則の意義については、「計上価額が検証可能であるためには、財産対象物の全体価額の個別的成分に依拠できることが必要である。この必要性は、個別評価の原則と合致している。商法典第252条第1項第3文は、財産対象物と負債は、決算日に、個別に評価されるべきであると規定している。個別評価は、全体成果のプラスとマイナスの成分が個別的に検証されるということなしに、異なる財産財の価額増加と価額減少とを互いに相殺することを防止するはずである。この個別検証の必要性は、財産の積極側の価額成分と消極側の価額成分の相殺や費用と収益との相殺をまた禁じている商法典第246条によってもまた、裏付けられる。」³⁹⁾とか、「個別評価原則は、相殺禁止を包括している。それは、例えば、出資金を過大に評価する一方で、債権の減額をすることを認めない。またそれは、例えば、建物の価値減少はそれが建っている土地の価値上昇によって補われるという論拠によって、建物の減価償却をしないことを許さない。このような相殺を行うと、商人が概観を見失う危険がある。」⁴⁰⁾といわれるように、個別評価原則は、計上価額の検証可能性の確保や財務諸表データの信頼性確保の点からも必要とされる。

シュネーロッホ (Schneeloch) は、「商法典第252条第1項第3文の個別評価原則によると、各財産対象物は商事貸借対照表においては、個別に評価さ

38) 宮上一男, W・フレーリックス監修, 前掲書, 29頁。

39) Heinen, Edmund, Handelsbilanzen, 1986, S. 161.

40) Moxter, Adolf, Bilanzlehre, Band II, Einführung in das neue Bilanzrecht, 1991, S. 36.

れるべきである。この規定は個別費と共通費の区分にもまた関連していると考えるならば、商法典第 255 条第 2 項による個別費の場合には、個別的な財産対象物に直接的に賦課できる原価が肝要になる。商事貸借対照表の意味では、個別費は個々の給付単位に、つまり、個々の製品に関連づけられる。⁴¹⁾と述べて、個別評価原則との関係から、個別的な財産対象物に直接的に賦課できる原価として個別費が重要となることを示唆している。

以上のように、商法典第 255 条第 2 項での製造原価規定は、商法典第 252 条第 1 項第 3 文での個別評価原則との関係の中で理解されるべきであることをみたが、問題は、「個別原価計算においては、個別費と共通費との区分が行われることが特徴的である。個別原価計算の本質は、ある種の原価、いわゆる直接費あるいは個別費は、個々の単位に対して直接的に把握されるが、一方その他のすべての原価、いわゆる間接費あるいは共通費は、当該期間のすべての製品に対して global に計算されることにある。」⁴²⁾とか、「個別費概念は、原価負担者計算のある一定の給付単位計算上の方式としての個別原価計算と結びついている。個別原価計算は、個別費と共通費との区分が常に行われるということによって特色づけられる。個別費は給付に直接的に賦課されるけれども、共通費は配賦率を用いて負担される。」⁴³⁾といわれるように、個別費は、通常は、個別原価計算において使われることに留意せねばならない。

ビアガンズ (Biergans) は、「個別原価計算では製造原価下限は個別費であり、総合原価計算では製造原価下限は変動費である。同種製品を生産している総合原価計算によって単位原価を算定する場合には、個別費は本来的な意味では全く計算されない。個別費は実務上は、材料費(素材費と補助材料費)

41) Schneeloch, Dieter, a.a.O., S. 285.

42) Moxter, Adolf, a.a.O., S. 940.

43) Knop, Wolfgang/Küting, Karlheinz/Weber, Claus-peter, a.a.O., S. 2521.

44) Biergans, Enno, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 1990, S. 335.

(3) 商法による製造原価⁴⁵⁾

借方計上義務	a. 個別原価計算の場合 製造個別費 b. 総合原価計算の場合 製造変動費
借方計上選択権	a. 個別原価計算の場合 製造共通費 (特殊例での他人資本利子) 経営に対する適当な管理費 b. 総合原価計算の場合 製造固定費 (特殊例での他人資本利子) 経営に対する適当な管理費
借方計上禁止	無効費用, 一般研究開発費, 付加原価 計画外減価償却費, 利益依存的租税 販売のための適当な管理費, 販売費 他人資本利子

に関する評価でのみ終わりうる。」⁴⁴⁾と述べ、商法典第 255 条によって製造原価を算定する場合に、個別費が明確に把握されるのは個別原価計算の場合であるとして、第(3)表を示している。

ビアガンズの指摘は、個別費と共通費という原価区分と原価計算方式との関係に注目したものであり、原価計算方式によっては、個別費の把握に問題があることを示している。

4. EC 第 4 号指令との関係

ハルトンクは、「商法による会計規定は、欧州共同体第 4 号指令に依拠している。」⁴⁶⁾といわれるにもかかわらず、ドイツ商法典第 255 条での製造原価規定が欧州共同体第 4 号指令での製造原価規定と合致していないところがある

45) Ebd., S. 341.

46) Seeger, Siegbert, Die neue handelsrechtliche Definition der Herstellungskosten und die Berwertungswahlrechte des § 255 HGB, StbJb, 1987/88, S. 92.

として、三つの問題点を指摘している。

まず第一に、商法典第 255 条第 2 項では、個別費が製造原価の下限を形成するのであるが、彼は、第 4 号指令における製造原価規定から、「原材料の他に、補助材料と工場消耗品とが評価されるべき製品に関して、(変動的な)共通費の性格だけを示すときにもまた、それは、商法による製造原価の下限の一部である。商法典第 255 条第 2 項は、原材料、補助材料および工場消耗品については言及しておらず、指令に反している。」⁴⁷⁾ として、「文献において、目下のところ、支配的な意見は、補助材料と工場消耗品とが個別費の性格を示していないときには、補助材料と工場消耗品に対する算入義務を否定している。ドイツの立法者が第 35 条第 3 項の a を本文に忠実に変換したならば、この指令に反した支配的な意見は疑いなく生じなかったであろう。」⁴⁸⁾ と指摘している。ビーナー・ベルネーケ (Biener/Berneke) は、「材料個別費は、財産対象物を製造する際に、原材料や補助材料および工場消耗品の消費のために生じる、または製造したあるいは外部から購入した完成品や部品の消費のために生じる出費である。」⁴⁹⁾ と述べて、補助材料費や工場消耗品費を材料個別費に含める考えを示しているが、これは少数意見である。補助材料費や工場消耗品費の製造原価への算入に関するこのような考え方に対して、モックスター (Moxter) は、「なるほど指令においては、“製造原価に含まれるものには、原材料、補助材料および工場消耗品の取得原価の他に、個々の製品に直接的に賦課できる原価がある。”と書いてある。しかし、指令テキストは、例えば、原材料、補助材料および工場消耗品の原価の他に、“別の(anderen)”直接的に賦課できる原価が製造原価に含まれるということをいっているのではない。指令によると、“直接的に賦課できる原価”だけが計上義務があり、

47) Hartung, Werner, Ist die deutsche Herstellungskostenobergrenze richtlinienkonform ?, BB, 1992, S. 2392.

48) Ebd., S. 2392.

49) Biener, Herbert/Berneke, wilhelm, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986, S. 114.

原材料、補助材料および工場消耗品に関する原価の直接的な賦課可能性については何も述べていない。補助材料および工場消耗品は原価計算実務においては、典型的な共通費として理解されている。⁵⁰⁾ として、EC 第 4 号指令は、直接的な賦課可能性に留意して解釈すべきであること、またドイツでの実務にも留意すべきであることを強調している。この点について補足するならば、「昔から、技術的には直接的に把握できる原価の相当な部分を、経済性という理由から、間接的なものとしてのみ、すなわち非真性共通費として考慮することがよく行われている。……補助材料と工場消耗品は、通常、簡略化のために共通費として配賦されているのであり、それらは、原価計算実務においては典型的な共通費として理解されている。」⁵¹⁾ とする、ドイツにおける原価計算の実務状況があることに留意せねばならない。いずれにせよハルトンクは、「補助材料と工場消耗品費は算入義務がないがゆえに、製造原価下限は、ドイツの法律においてはとても低く把握されている。」⁵²⁾ とまとめている。

つぎに第 2 番目の問題点として、ハルトンクは、管理費は基本的には製造管理費と一般管理費とに区分できるとした後で、「欧州共同体の貸借対照表指令の第 35 条第 3 項は、加盟国に製造期間中に生じているそういう共通費の考慮だけを許している。これに含まれるものは、指示された典型的な考察方法の下では、製造管理費だけであり、一般管理の費用は違うのである。」⁵³⁾ と述べて、製造管理費を製造原価に算入することは、商法典の規定においても、第 4 号指令の規定においても問題はないとしているが、商法典第 255 条第 2 項第 5 文で製造期間内という限定つきとはいえ、一般管理費を製造原価に算入する可能性を残しているのは、「商法典第 255 条第 2 項第 4 文と第 5 文は、

50) Moxter, Adolf, a.a.O., S. 941–942.

51) Ebd., S. 939–940.

52) Hartung, Werner, a.a.O., S. 2395.

53) Ebd., S. 2395.

EC 第 4 号指令の第 35 条第 3 項 b と合致するかどうか重大な疑問がある。」⁵⁴⁾と述べ、一般管理費の製造原価への算入は第 4 号指令とは合致しないとして、「ドイツの立法者は、一般管理費の考慮をまた認めることにより、製造原価上限をととても高く評価している。」⁵⁵⁾と指摘している。

第 3 番目の問題として、ハルトンクは、第 4 号指令第 31 条に関連した問題をあげている。第 31 条は、「1. 加盟国は、年度決算書における項目の評価には、以下の一般的諸原則を適用することを確保する。a. 企業活動の継続が仮定される。b. 評価方法を適用する際には、継続性が存在すべきである。c. 慎重の原則は、あらゆる場合に考慮されねばならない。これは、とりわけ、次のことを意味している。aa. 貸借対照表作成日に実現している利益だけが表示される。bb. 当該営業年度中あるいは以前の営業年度中に発生しているすべての予測可能なリスクと予測されるべき損失は、たとえこれらのリスクあるいは損失が、貸借対照表の作成日と決算日との間ではじめて生じたものであっても、考慮されねばならない。cc. 価値減少は、営業年度が利益を計上してあるいは損失を計上しても、それには関係なく考慮されるべきである。以下、d, e, f は省略。2. これらの一般原則の適用を除外することは、例外的な場合に認められる。適用除外の場合には、付属説明書において、その旨を明示し、十分にその理由を明記せねばならない。財産、財務、収益の各状態に及ぼす影響を別記せねばならない。」⁵⁶⁾という慎重原則と実現原則についての規定であるが、彼は、「欧州共同体加盟国は、第 4 号指令の第 31 条第 1 項によって、慎重原則だけでなく、実現原則もまた顧慮せねばならない。一般管理費の算入はこの二つの基本的な評価原則と一致しない。」⁵⁷⁾

54) Ebd., S. 2394.

55) Ebd., S. 2395.

56) Entwicklung der 4. EG-Richtlinie, Hrsg. von Lothar Schruoff, a.a.O., S. 141–142.

57) Hartung, Werner, a.a.O., S. 2395.

と結論づけている。

ハルトンクは、本章の第2節でみたアルバッハの実現原則やアルバッハの所説を肯定的に受け入れていると思われるキルガー (Kilger) の実現原則つまり、「実現原則によると、貸借対照表評価を行う際には、将来の利益が考慮されてはいけない。アルバッハが示したように、貸借対照表作成のこの基本原則から、株式法第153条第2項による製品等の評価に対しては、比例的な製造原価が計上価額 (Wertansätze) として使われるべきである。なぜならば、それは直接的に半製品や製品の製造に役立っているし、また発生原因原則 (Verursachungsprinzip) に従って、製品に賦課されうるからである。これに対して、製造領域の固定費は、生産の範囲や構成には無関係である。それは、具体的な経済財、つまり、半製品や製品を生み出すのではなく、経営準備のコストとして、これらの製品を製造するという“具体的な可能性”を持つだけである。固定製造原価は、販売される製品の補償貢献額によってはじめて実現した利益に変えられる“実現した損失”である。それゆえ、固定的な製造原価の資産計上は、実現原則に対する違反として理解されるべきである。」⁵⁸⁾ という考え方は、経営経済学における有力な見解であるとした後で、「固定的共通費の恣意性のない製品への賦課は可能ではないので、一般管理費の算入は立法者による実現原則の中断とみなされる。……給付生産に際して、実現時点までに、なお、重大なリスクがある場合には、一般管理費の算入は必然的に実現原則に対する違反を導く。勿論、この場合においては、買入価格または賃金がいまだに確定していないときには、慎重原則から生じる過大評価に対する違反が特に顕著である。すなわち、材料費と加工費の他に、一般管理費の部分もまた給付受取人に転嫁することに貸借対照表を作成して

58) Kilger, Wolfgang, Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 1988, S. 724–725.

59) Hartung, Werner, a.a.O., S. 2394–2395.

いる企業が成功するかどうかはしばしば予測できない。」⁵⁹⁾として、一般管理費を製造原価へ算入することは慎重原則と実現原則に対する違反であることを強調している。

なお、製造原価評価における実現原則については、「収益と費用の内容を規定することによって決定的となる基本的な考え方は、実現原則に従って、発生する収益とそれをもたらすために必要とされた要素費消とが同一の会計期間に帰属させられることである。時間比例的原価もまた、個別的な給付のために直接的ではないが、給付を生産するという一般的な意図の下で、給付生産という目的のために費やされるのである。財の調達と存在は、設備の場合には減価償却による取得価額の減少は別として、また製品の場合にはその中で消滅する要因は別として、財を販売する前には、原則的には中立的に(neutral)報告年度の成果に影響を及ぼすべきである。これは、取得原価あるいは製造原価が借方に計上されることによって行われる。貸借対照表能力のある製造原価の概念内容は、実現原則と有価の成果中立性を達成するという目的から導かれるべきである。実現原則の定義は、成果額の実現にとっては反対給付への要求の生成時点が決定的であることを意味している。未実現ものの禁止は、単位利益とよばれる、売上と製造原価および販売費の差額にのみ関係している。それゆえ、実現原則によって、この単位利益が早く示されるということが阻止されるべきである。」⁶⁰⁾というレフソン(Leffson)の主張や、「適正な期間計算は、費用は収益が生じる営業年度に割り当てられるべきであるということを求める。製造した棚卸資産に関係づけるならば、その製造のために発生する費用は、棚卸資産の販売年度にはじめて成果減少的に作用を及ぼすのである。したがって、製造に関係している費用は、費用に関係している実現原則に従ってまず、成果中立的であることが示され、製造原価

60) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 1987, S. 316–317.

として借方計上されなければならない。生産した物財の引き渡しによりはじめて販売年度に成果減少的に作用する。……正規の簿記の諸原則は、商人の慣習から帰納的に導かれたりあるいは文献上で主張される見解から導かれるべきなのではなく、貸借対照表作成目的に準拠して展開されるべきである。その際には、経済的な事実に対応している期間成果は、企業状態の表示（商法典第 238 条第 1 項第 2 文）あるいは財産状態、財務状態および収益状態の実質的諸関係に合致する写像の伝達である（商法典第 264 条第 2 項第 1 文）。すべての共通費の借方計上を要求する実現原則がこの任務を果たすのである。」⁶¹⁾ というシュルツェオスタロー (Schulze-Osterloh) の主張にみられるように、実現原則に基づく製品の製造原価の評価についてはアルバッハなどによる考え方とは違う観点で、また有高の成果中立性という観点から、製品の製造原価はすべての製造費用でもって評価せねばならないとするいわゆる全部原価による製品原価の評価論があることに留意せねばならない。

IV. お わ り に

本稿では、結合原価の配分問題を伴う連産品や税法規定との関連⁶²⁾ などには触れなかったが、現行のドイツ商法典での製造原価規定を考えるうえで理解せねばならないと思われる基本的な事項とその問題点を学説にしたがって考察した。

「EC 第 4 号指令をドイツの国内法へ変換する時点で、個別費と変動費とは違うことを立法者が知っていたかどうかは、まったく別の問題である。なぜ

61) Schulze-Osterloh, Joachim, Herstellungskosten in der Handels-und Steuerbilanz, StuW, 1989, S. 245.

62) ドイツ税法における製造原価規定については、拙稿, 「ドイツ商法および税法における製作原価」, 『経済と経営』第 22 巻第 3 号 (1991 年 12 月) を参照されたい。

ならば、立法者は変換方法を通じて、製造原価を確定する場合には、1965 年株式法と比較して、具体的な変更は生じないだろうということをしばしば話していたからである。⁶³⁾ともいわれるが、前章でもみたように、「製造賃金は時間給という形では共通費の性格を持っており、したがって、製造原価の価値下限の構成要素ではない。個別費概念の首尾一貫した解釈は、次のことを導く。つまり、事実上、原材料加工(Rohstoffverarbeitung)によってのみ個別費が引き起こされる。」⁶⁴⁾ということを考えるならば、個別費は、実際にはきわめて限定的なものになることに留意せねばならない。その意味では、1985 年商法典では 1965 年株式法と比べて、製造原価をより小さく把握することが可能になったといえる。

かつて、カスタン (Castan) は、西ドイツの大企業の営業報告書を調査、分析し、調査対象企業 77 社のうち 66%にあたる 51 社が製造原価から減価償却費などの固定的製造間接費を除外し、それを期間費用に計上している西ドイツでの大企業の会計実務を明らかにした⁶⁵⁾。その調査結果に関しては、「製造原価が相対的に縮小化される実務は、今日の一般的傾向であり、西ドイツに限られた現象であるとはいえない。」⁶⁶⁾という指摘がある。

最近のアメリカでの調査から、「最近 10 年間に製造原価の中の直接労務費

63) Küting, Karlheinz, a.a.O., S. 588.

64) Lück, Wolfgang, a.a.O., S. 390.

65) Castan, Edgar, Die Erläuterung der Bewertungs-und Abschreibungsmethoden der großen Börsengesellschaften in den Geschäftsberichten für 1967 (II), DB, 1969, S. 316. なお、同論文の I 部は、DB, 1969, S. 269~272 に掲載されている。このカスタンの論文は、川口八洲雄、「西ドイツ巨大株式会社における製造原価計算実務について」、『大阪産業大学論集，社会科学編』第 42 号（1976 年 1 月）の 25~35 頁でも紹介されている。

66) 川口八洲雄，同上論文，30 頁。

が減少し固定製造間接費（減価償却費や間接労務費など）が増大したことが窺える。」⁶⁷⁾とする結果も発表されているが、機械化等の進展を考えると、個別費による製造原価の把握は、製造原価の相対的縮小化という一般的傾向と合致しているのかもしれない。

EC 第 4 号指令のドイツ国内法への導入という面を持つドイツ商法典における製造原価規定が、会計実務においてどのように取り入れられ、展開されていくのかは、今後の研究課題としたい。

67) 飯塚勲著『環境適合の管理会計』森山書店、1990 年、60 頁。